

INFORME N.º 021-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Las entidades que pagan honorarios a las personas que prestan servicios bajo la modalidad del Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios (CAS) están obligadas a realizar la retención mensual del Impuesto a la Renta atendiendo a la modificación realizada por la Resolución de Superintendencia N.º 286-2012/SUNAT, o se debería mantener el procedimiento de retención previsto en la Resolución de Superintendencia N.º 013-2007/SUNAT?
2. ¿Es posible descontar el saldo del impuesto a favor del Fisco de un ejercicio anterior, producto de la suspensión de la retención del impuesto correspondiente a dicho ejercicio, a manera de fraccionamiento en un ejercicio posterior, con la finalidad de cumplir con la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del primero de los citados ejercicios?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Decreto Supremo N.º 215-2006-EF, relativo a la suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por rentas de cuarta categoría, publicado el 29.12.2006.
- Normas relativas a la excepción y a la suspensión de la obligación de efectuar retenciones y/o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por Rentas de Cuarta Categoría, aprobadas por Resolución de Superintendencia N.º 013-2007/SUNAT, publicada el 15.1.2007 (en adelante, Normas sobre suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta).
- Decreto Legislativo N.º 1057, Decreto Legislativo que regula el Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios, publicado el 28.6.2008, y norma modificatoria.
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el primer párrafo del artículo 74° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de rentas de cuarta categoría, las personas, empresas y entidades a que se refiere el inciso b) del artículo 71° de esa ley, deberán retener con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta el 10% (diez por ciento) de las rentas brutas que abonen o acrediten.

El último párrafo del artículo 71° del citado TUO dispone que mediante decreto supremo se podrá establecer supuestos en los que no procederán las retenciones del Impuesto o en los que se suspenderán las retenciones que dispone dicha ley.

Así pues, mediante el artículo 2° del Decreto Supremo N.° 215-2006-EF, se regularon los supuestos en los que dichos agentes de retención no debían realizar tales retenciones por rentas de cuarta categoría:

- a) Cuando los recibos por honorarios que paguen o acrediten sean de un importe que no exceda el monto de S/. 1 500,00 (un mil quinientos Nuevos Soles).
 - b) Cuando el perceptor de rentas de cuarta categoría haya sido autorizado por la SUNAT a suspender sus retenciones y/o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, lo cual deberá acreditar conforme lo establezca la SUNAT.
2. Por su parte, el 5° de las Normas sobre suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta establece que la autorización de la suspensión de las retenciones y/o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se acreditará con la Constancia de Autorización. Agrega que esta Constancia surtirá efecto, en cuanto a las retenciones, respecto de las rentas de cuarta categoría que se pongan a disposición del contribuyente a partir del día calendario siguiente de su otorgamiento; y que tendrá vigencia hasta finalizar el mismo ejercicio gravable.

Además, el artículo 9° de la citada norma dispone que los agentes de retención que paguen o acrediten honorarios u otros conceptos que constituyan rentas de cuarta categoría, deberán efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta correspondientes a dichas rentas, salvo en los siguientes supuestos:

- a) Que el perceptor de las rentas cumpla con exhibir y/o entregar, según corresponda, la Constancia de Autorización vigente a su agente de retención.
- b) Que el importe del recibo por honorarios pagado no supere la suma de S/. 1 500,00 (un mil quinientos y 00/100 Nuevos Soles).

De acuerdo con las normas antes citadas, los agentes de retención que paguen o acrediten rentas de cuarta categoría, como es el caso de las remuneraciones derivadas de los servicios prestados bajo el régimen CAS⁽¹⁾, se encuentran obligados a efectuar la retención del Impuesto a la Renta correspondiente, salvo que el perceptor de las rentas cumpla con exhibir y/o entregar, según corresponda, la Constancia de Autorización vigente, la cual tiene vigencia hasta finalizar el ejercicio gravable de su otorgamiento, o el importe del recibo por honorarios pagado no supere los S/.1 500,00.

3. De otro lado, mediante el Artículo Único de la Resolución de Superintendencia N.º 286-2012/SUNAT⁽²⁾, se dispuso la sustitución del numeral 1.5 del artículo 7º del Reglamento de Comprobantes de Pago, el cual ahora establece que se exceptúa de la obligación de emitir comprobantes de pago por los ingresos que se perciban por las funciones de directores de empresas, albaceas, síndicos, gestores de negocios, mandatarios y regidores de municipalidades y actividades similares, así como por los ingresos que provengan de la contraprestación por servicios prestados bajo el Régimen Especial de Contratación Administrativo⁽³⁾.

Como se aprecia, la Resolución de Superintendencia N.º 286-2012/SUNAT no ha derogado ni modificado el artículo 9º de la Resolución de Superintendencia N.º 013-2007/SUNAT, al haber introducido únicamente cambios relativos a la obligación de emitir comprobantes de pago por los ingresos que provengan, entre otros, de la contraprestación por servicios prestados bajo el Régimen CAS, sin modificar la regulación referida a las retenciones del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los sujetos que perciben rentas en contraprestación por servicios prestados bajo el Régimen CAS ya no están obligados a emitir recibos por honorarios⁽⁴⁾, el único supuesto que subsiste para que las rentas que perciban tales sujetos no sean objeto de retención es la autorización de suspensión de retenciones solicitada oportunamente a la SUNAT, por lo que de no emitir dichos comprobantes de pago les sería aplicable la retención del Impuesto a la Renta de cuarta categoría (así el

¹ Según el artículo 12º del Decreto Legislativo N.º 1057, las remuneraciones derivadas de los servicios prestados bajo el régimen de la presente Ley son calificadas como rentas de cuarta categoría.

² Publicada el 5.12.2012.

³ La Única Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N.º 286-2012/SUNAT señala que lo dispuesto en dicha resolución se aplicará a los contratos que se celebren bajo el Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios, a partir del 1.1.2013.

Asimismo, la Única Disposición Complementaria Transitoria de la mencionada resolución establece que tratándose de contratos celebrados bajo el Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios con anterioridad al 1.1.2013, la excepción prevista en el numeral 1.5 del artículo 7º del Reglamento de Comprobantes de Pago, modificado por la indicada resolución, se aplicará respecto de los servicios que se presten a partir de dicha fecha; y que en caso que el periodo de liquidación por el que se recibe la contraprestación comprenda, además de servicios prestados a partir del 1.1.2013, servicios prestados con anterioridad a tal fecha, la excepción indicada también se aplicará a estos últimos servicios.

⁴ Sin embargo, no existe impedimento para emitirlos en caso que estos sujetos lo consideren necesario.

importe percibido no exceda el monto de S/. 1 500,00), en razón a que la excepción a la retención en cuestión exige que se haya emitido recibo por honorarios.

En consecuencia, respecto a la primera interrogante, se puede afirmar que a efecto que los agentes de retención que paguen o acrediten rentas por las remuneraciones derivadas de los servicios prestados bajo el Régimen CAS, efectúen las retenciones por dichas rentas, deben cumplir con lo expresamente señalado en el artículo 9º de las Normas sobre suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta; teniendo presente lo señalado en el párrafo precedente.

4. En cuanto a la segunda consulta, se entiende que está referida a si la entidad que paga rentas de cuarta categoría a personas que prestan servicios bajo la modalidad del Régimen CAS, puede retenerles de las rentas que les paga el saldo por regularizar a favor del Fisco que estos contribuyentes determinen con posterioridad al cierre del ejercicio.

Al respecto, el inciso b) del artículo 71º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son agentes de retención, las personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad de acuerdo al primer y segundo párrafos del artículo 65º de dicho TUO, cuando paguen o acrediten honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo 74º del mismo TUO prevé que el monto retenido⁽⁵⁾ se abonará según los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Por su parte, el artículo 79º del mencionado TUO dispone que los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de esa ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable; y que el pago de los saldos del impuesto que se calcule en la declaración jurada deberá acreditarse en la oportunidad de su presentación.

Añade el artículo 87º del referido TUO que si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración.

Por su lado, el penúltimo párrafo del artículo 29º del TUO del Código Tributario dispone que la SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o

⁵ El 10% (diez por ciento) de las rentas brutas de cuarta categoría que se abonen o acrediten.

seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago.

5. De acuerdo con las mencionadas normas, la entidad que ha contratado los servicios profesionales de una persona bajo la modalidad del Régimen CAS, en su condición de agente de retención, deberá retener el 10% del monto que se abone por honorarios profesionales por concepto del Impuesto a la Renta de cuarta categoría, y pagarlo al fisco en los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual; no obstante, de determinarse la existencia de un saldo del impuesto por regularizar a favor del Fisco, el contribuyente percceptor de la renta deberá efectuar el pago de regularización del Impuesto de acuerdo con el cronograma de pagos establecido por la SUNAT⁽⁶⁾.

Cabe indicar, además, que las rentas de cuarta categoría se imputan al ejercicio gravable en que se perciban⁽⁷⁾, por lo que las retenciones que se efectúen respecto de tales rentas solo pueden imputarse contra el Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que estas se percibieron y no al de ejercicios anteriores.

En ese sentido, respecto a la segunda consulta, se tiene que una entidad que paga rentas de cuarta categoría a personas que prestan servicios bajo la modalidad del Régimen CAS, no puede retener el saldo pendiente de regularización del ejercicio en un ejercicio posterior, sino que de existir un saldo del impuesto por regularizar a favor del Fisco, éste debe ser pagado por la persona contratada bajo el Régimen CAS con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente.

Lo señalado en el párrafo precedente es aplicable incluso en el caso en que la totalidad del Impuesto a la Renta de cuarta categoría no fue retenido por el agente de retención, debido a que se suspendió la obligación de retener porque la persona contratada bajo el Régimen CAS presentó en su momento la Constancia de Autorización de suspensión de retenciones respectiva⁽⁸⁾.

CONCLUSIONES:

1. A fin que los agentes de retención que paguen o acrediten rentas por las remuneraciones derivadas de los servicios prestados bajo el Régimen CAS, efectúen las retenciones por dichas rentas, deben cumplir con lo expresamente señalado en el artículo 9º de las Normas sobre suspensión

⁶ Mediante la Resolución de Superintendencia N.º 304-2012/SUNAT, se han aprobado las disposiciones y formularios para la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta y del Impuesto a las Transacciones Financieras del ejercicio gravable 2012.

⁷ Conforme a lo dispuesto en el inciso d) del artículo 57º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁸ Incluso en los supuestos en que el agente de retención no cumplió con su obligación de efectuar la retención respectiva, el percceptor de la renta deberá declarar y pagar el impuesto por regularizar, sin perjuicio de la obligación que tiene, de conformidad con el inciso e) del artículo 39º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de pagar al fisco el importe de la retención que se omitió realizar.

de retenciones y/o pagos a cuenta; debiéndose tener en cuenta que al no existir obligación de emitir recibos por honorarios por dichas rentas, en caso de no hacerlo el único supuesto que subsiste para que las mismas no sean objeto de retención es la autorización de suspensión de retenciones solicitada oportunamente a la SUNAT.

2. De existir un saldo del Impuesto a la Renta de cuarta categoría por regularizar a favor del Fisco, éste debe ser pagado por la persona perceptora de dicha renta contratada bajo el Régimen CAS, con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual correspondiente, y no por el agente de retención.

Lima, 07 FEB. 2013

ORIGINAL FIRMADO POR
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rmh
A0026-D13
Retención del Impuesto a la Renta por servicios prestados bajo el Régimen CAS.